



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Recurso nº. : 14.151
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1993
Recorrente : SEVERO ARISTARK LOSEKANN
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 19 de agosto de 1998
Acórdão nº. : 104-16.544

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei n.º 7.713, art. 3.º, par. 3.º não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei n.º 1510/76, art. 4.º, letra "d", sob pena de afronta ao Direito Adquirido.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEVERO ARISTARK LOSEKANN.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto vencedor que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), Elizabeto Carreiro Varão e Leila Maria Scherrer Leitão, que proviam parcialmente o recurso para: I - excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 7.316.578,54, referente a janeiro de 1991; Cr\$ 2.775.541,91, referente a janeiro de 1992; Cr\$ 5.173.351,52, referente a maio de 1992; e Cr\$ 7.520.944,42, referente a julho de 1992; II - reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% para 75%; III - excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do voto vencido. Designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544


REMIS ALMEIDA ESTOL
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL; RP/104-0,306

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544
Recurso nº. : 14.151
Recorrente : SEVERO ARISTARK LOSEKANN

RELATÓRIO

SEVERO ARISTARK LOSEKANN, contribuinte inscrito no CPF/MF 084.147.420-68, residente e domiciliado na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Carlos Trein Filho, n.º 900 - Bairro Bela Vista, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 38/52, prolatada pela DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 62/77.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 19/11/93, a Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 03/13, com ciência em 14/12/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 521.838,21 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até 01/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de 01/92; da TRD como juros de mora, referente ao período de 15/02/91 a 02/01/92; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1991 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1990 a 1992.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

1 - JUROS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA: Omissão de rendimentos referentes a juros recebidos conforme nota de contabilidade n.º 35 fornecida pela LOSEPAR Sociedade de Participações S/A. Infração capitulada no 23 da Lei n.º 7.713/88.

2 - GANHOS NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações da empresa FUMOSUL S.A. - IND. COMÉRCIO, em razão da glosa do custo de aquisição das ações vendidas, tendo em vista a falta de comprovação do custo por parte do contribuinte em atendimento as intimações de n.ºs 23/93 e 191/93, datadas de 09/02/93 e 08/07/93. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, 16 a 21 da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos da Lei n.º 8.134/90.

3 - GLOSA DE DEDUÇÕES - PENSÃO JUDICIAL: Glosa de deduções pelo pagamento de pensão alimentícia judicial tendo em vista a não homologação até a presente data do processo de separação do contribuinte, sendo os pagamentos realizados pelo mesmo a sua cônjuge considerados como doações. Infração capitulada no artigo 13 da Lei n.º 7.713/88.

Em sua peça impugnatória de fls. 16/27, instruída pelos documentos de fls. 28/30, apresentada, tempestivamente em 29/12/93, a contribuinte, após historiar os fatos registrados na Notificação, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que na data afirmada no presente lançamento de ofício (31/12/90) não teve o impugnante rendimentos referentes a juros recebidos de pessoa jurídica, conforme documento anexo, houve um crédito, a seu favor, no valor alegado de Cr\$ 4.923.410,00 a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

título de juros, no dia 31/12/91. Eventual tributação deveria levar em conta a data do crédito e a legislação então aplicável;

- que nos exercícios de 1991 e 1992, o ora impugnante pagou alimentos provisionais, conforme comprovantes anexos, atendendo à decisão judicial exarada nos autos do processo judicial de n.º 01290023694, da 8ª Vara de Família e Sucessões de Porto Alegre;

- que a dedução dos valores efetivamente pagos a título de alimentos provisionais, da base de cálculo do IRPF, havendo decisão judicial, atende à legislação de regência;

- que a comprovação do custo de aquisição e sua conseqüente atualização monetária referente às ações vendidas em 06/89, no total de 239.485 ações está demonstrado no processo;

- que a comprovação do custo de aquisição e conseqüente atualização monetária referente às ações vendidas em 07/89, no total de 318.234 ações, está demonstrada no processo;

- que a comprovação do custo de aquisição e sua atualização referentemente às 830.888 ações vendidas na data de 30/01/91, para pagamento parcelado, no que concerne ao valor recebido em 1991, está demonstrada a fls. 33. As referidas ações adentraram ao patrimônio do impugnante a partir de 1959, e, por isso, o impugnante utilizou-se do critério de aferição de seu valor patrimonial à data do último balanço da empresa FUMOSSUL S/A - IND. E COM., antes da cisão ocorrida e noticiada no processo. O valor então encontrado foi utilizado no cálculo do tributo a recolher;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que o mesmo critério enunciado no item 09 anterior, foi utilizado para levantamento do valor tributável relativamente às parcelas do pagamento a prazo, constantes do instrumento de fls. 186;

- que enfatiza o impugnante que se tivesse utilizado o mesmo critério de aferição dos valores unitários de custo de aquisição das ações mencionadas nos itens 07 e 08 teria obtido custo médio ponderado praticamente idêntico ao valor afirmado quando do balanço da empresa em 31/12/90;

- que a primeira discordância se dá quanto à alegada omissão na declaração de rendimentos referentes a juros que teriam sido recebidos pelo impugnante em 31/12/90. Nessa data, não houve pagamento de juros. O crédito a que se refere a nota n.º 35, fls. 180, ocorreu em 31/12/91. Em consequência, essa parcela deverá ser excluída do presente lançamento fiscal;

- que a segunda discordância se dá quanto à glosa das deduções efetivadas pelo impugnante nas declarações de rendimentos dos exercícios de 1991 e 1992, a título de alimentos provisionais a sua hoje ex-esposa. Não decorrem eles do processo de separação/divórcio do impugnante, mas de ação de alimentos, cuja cópia é aqui acostada, e na qual há decisão judicial acolhendo ditos alimentos provisionais;

- que a terceira discordância do impugnante se dá em relação ao lançamento fiscal relativo à alienação de ações societárias, a uma, por entender ilegítima a própria tributação dos ganhos de capital, no caso, e a duas, por entender descumpridas as normas infra-constitucionais relativas ao imposto sobre a renda, e, em especial, aos critérios de aferição da matéria tributável;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

- que é inconstitucional a exigência instituída pela Lei n.º 7.713/88, de tributar os ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas, incidentes sobre o produto das alienações de bens móveis, imóveis e direitos, definindo-se, como ganhos, as diferenças positivas entre os valores de transmissão dos bens ou direitos e os respectivos custos de aquisição atualizados monetariamente. É inconstitucional por não enquadrar-se na definição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, relativamente à pessoa física que não pratique essas operações com habitualidade e finalidade lucrativa, nem atende aos parâmetros fixados na Lei Complementar que é o CTN, no seu artigo 43;

- que o impugnante, tempestivamente, quando solicitado, apresentou a documentação hábil demonstrando a fórmula de seus cálculos com o fito de aferir o custo corrigido de aquisição das ações alienadas. Evidentemente, em razão dos dispositivos combinados dos arts. 173 e 195, do CTN, e os específicos das legislações dos impostos, não mais tinha a obrigação de conservar os documentos pertinentes às aquisições de suas ações desde 1959, para a sua apresentação hoje. E isto sem prejuízo da presunção de sua regularidade fiscal nos períodos anteriores ao quinquênio decadencial do art. 173 do CTN, inclusive sobre a totalidade de seu patrimônio;

- que a Lei n.º 8.748, de 09/12/93, permite a realização de prova técnica, quando necessária, ao dar nova redação ao art. 18, do Decreto n.º 70.235/72. Aqui, a necessidade é evidente, já que, sendo o custo "zero" inaceitável, e havendo no processo elementos técnicos suficientes para buscar o custo corrigido, a atuação pericial afastaria eventuais dúvidas na mente do julgador. O exame acurado nos documentos juntados e nos demonstrativos de cálculo ensejaria a convicção do julgador quanto à regularidade de idoneidade dos valores do contribuinte;

- que a Lei 7.799, de 20/07/89, que autorizava a expressão monetária dos débitos fiscais em BTN e BTNF, foi revogada pela Lei n.º 8.177, de 01/03/91, voltando os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

tributos à expressão em moeda nacional. Essa lei, no entanto, quando instituiu a TR e a TRD, em substituição ao BTN e ao BTNF, o fez de maneira ilegítima, eis que a TR e a TRD, por querer do próprio legislador, tem a natureza de juros remuneratórios de investimentos no mercado financeiro, e não a de índice de atualização monetária, aliás, dentro do espírito da referida lei, de desindexar a economia;

- que a aplicação da UFIR instituída pela Lei n.º 8.383, de 31/12/91, a partir de 01/01/92 e durante o ano de 1992, também é questionada, já que, como é público e notório, dita lei foi publicada na calada da noite de 31/12/91 e a efetiva publicação e circulação do DOU ocorreu em 02/01/92. A melhor doutrina tem entendido que, em matéria fiscal, a alteração do índice de correção ou atualização monetária, ou sua introdução, quando inexistente, é considerada majoração de tributo. Para ser aplicável, portanto, deveria estar em vigor no exercício anterior e antes da ocorrência do fato gerador (art. 150, III, "a" e "b" da CF 88). A UFIR, por isso, no caso deste processo, somente poderia ser aplicada a partir de 01/01/93, mantidos os valores eventualmente devidos apenas expressos em moeda nacional.

A DRJ, diante da impugnação apresentada, entendeu necessária a realização de diligência, na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, a fim de que se obtenha cópias dos registros de modificação patrimonial, com os registros de bonificações de acionistas, ao longo de toda existência da empresa FUMOSUL S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, bem como que se intime, concomitantemente, a própria empresa, seus incorporadores ou controladores, a apresentar cópia dos livros de Transferências de Ações Nominativas, Registro de Ações Nominativas e do contrato Social com as posteriores alterações.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela improcedência, parcial,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

da ação fiscal dando provimento, em parte, à impugnação interposta, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que inicialmente, é de se reconhecer que o lançamento no que toca aos juros recebidos de pessoa jurídica, peca por identificar o fato em data diversa da que realmente ocorreu o fato gerador. O recebimento se deu no mês de dezembro de 1991, conforme comprovou o contribuinte, portanto existe o erro apontado que invalida o lançamento com base na data utilizada. Salienta-se que o pagamento deveria realmente ter sido declarado e tributado como rendimento recebido em dezembro de 1991, tendo sido declarado, erroneamente, entre os tributáveis exclusivamente na fonte, no exercício de 1992; não sendo pago por instituição financeira, não poderia ser ali incluído;

- que também em relação aos valores glosados de pensão alimentícia, comprova o contribuinte que os pagamentos se referiam a pensão provisional amparada por decisão judicial, conforme documentos às fls. 224/236, devidos a partir de agosto de 1990. A pensão de alimentos provisionais era dedutível da base de cálculo conforme definido no art. 13 da Lei n.º 7.713/88 e posteriormente pelo art. 10 da Lei n.º 8.383/91;

- que para a análise da tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, inicialmente cabe lembrar a base legal para o lançamento deste ganho. Na notificação de lançamento, observa-se que o enquadramento legal engloba as leis 7.713/88, 8.13/90 e 8.383/91, sendo que as duas últimas nos artigos citados não alteram as definições da primeira, exceto quanto ao prazo de pagamento;

- que é bem verdade que, já de início, o contribuinte, em sua impugnação, argumenta contra a constitucionalidade da norma aplicada, contudo, não cabe à autoridade lançadora definir se determinada lei é ou não constitucional; tampouco o julgador de primeira instância administrativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que a autoridade administrativa não tem competência legal para decidir sobre tais questões, e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões desta natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos arts. 77 e 102 da Carta Magna;

- que com fulcro na mesma argumentação, rebatemos a discussão referente a aplicação da TRD como juros de mora sobre os tributos devidos no período de fevereiro a julho de 1991, e também o questionamento sobre a utilização da UFIR, por ser esta a indexação definida em lei vigente à época do lançamento para período posterior a dezembro de 1991. Uma vez que a legislação embasadora tinha plena vigência quando do lançamento e, posteriormente, não houve decisão judicial que tornasse inválida sua utilização, só resta analisar se lei foi aplicada corretamente aos fatos verificados pela autoridade lançadora;

- que desde logo se observa que o cálculo do custo de aquisição das ações alienadas em junho e julho de 1989 não foi realizado com base no custo médio ponderado; a forma de cálculo utilizado pelo contribuinte considerou o valor das últimas aquisições realizadas até atingir o montante de ações vendidas, com o seu custo respectivo, sendo este corrigido. Ora, este método é aquele que contabilmente se chama de avaliação do custo pelo "último a entrar primeiro a sair" ou UEPS; o § 2º do art. 16 da Lei n.º 7.713/88 indica que se utilize a média ponderada;

- que na alienação realizada em 1991 o contribuinte utilizou o valor patrimonial para determinação do custo, alheio à determinação legal de como se encontraria tal custo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que aparentemente, desconhecia, em ambas as transações, a forma legal de determinar os custos de aquisição. No entanto, é curioso notar que já apresentara, à fls. 144, uma planilha de custos que utilizava o método da média ponderada, que aliás resultava em custo aproximadamente 5% inferior àquele por ele declarado à fls. 33, com o qual calculou o ganho de capital obtido para a venda feita em 1991;

- que a fiscalização se baseou no § 4º do art. 16 para considerar como sendo zero o valor de aquisição, entendendo não haver possibilidade de determinar o custo por nenhuma das formas previstas naquele artigo; essencialmente não teria encontrado forma de comprovar os custos das aquisições com os documentos apresentados até o lançamento;

- que os dados da planilha à fls. 144 deveriam encontrar arrimo em documentação comprobatória dos valores lá apontados, contudo, após análise desses dados e dos documentos obtidos com o contribuinte e mais aqueles decorrentes da diligência solicitada por esta DRJ, observa-se que existe ao menos uma falha em tal planilha;

- que a discrepância notável é a aquisição de 903.118 ações em 31/10/78, quando o impugnante registrou tal aquisição pelo valor unitário de 65,00 unidades monetárias da época. Em 30/10/78 houve uma distribuição de 4.500.000 novas ações por incorporação de capital proveniente de Reservas de Capital e Reservas de Lucros e Participações Sociais. Como o contribuinte possuía antes daquele evento 386.589 ações, ele faria jus a um aumento de 231.953 ações a título gratuito. Assim, caso tenha adquirido as 903.118 ações um dia após a distribuição decorrente da assembléia, estaria ainda faltado a aquisição a título gratuito das 231.953; ou estariam estas dentro do montante das primeiras?;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que como a legislação da época da aquisição (1978) realmente não determinava a tributação da alienação das mesmas e a manutenção dos comprovantes de aquisição era somente necessária para dar lastro a declaração de bens e direitos referente àquele exercício, o contribuinte não tinha a obrigação de mantê-los indefinidamente. Contudo, a ata de reunião de 30/10/78 faz prova da aquisição a título gratuito de 231.953 ações, devendo estas constarem da tabela apresentada; se essas não estivessem contidas nas ações tidas como adquiridas em 31/10/78, o total, ao final das transações, não seria aquele que finalmente foi vendido em 1991, logo há que se considerar que somente 671.165 (903.118 - 231.953) tinham o custo de 65,00 por unidade;

- que admitindo-se a validade das operações da tabela, que tem confirmadas 33 das 60 operações registradas, com a correção da omissão descrita no item 42, obtêm-se o custo de aquisição. A aplicação desse custo médio ponderado no cálculo do ganho de capital das alienações em 1989 resulta em inexistência de valor tributável; não houve ganho;

- que todavia, o custo na data da alienação, 31/01/91, não era mais o mesmo da época do balanço. Ocorre que em 22/01/91 foi realizada a cisão da empresa (ata às fls. 170/173), que levou a uma redução de 27,06% no valor das ações, pois continuaram a ser em número de 12.000.000, mas o capital social foi reduzido de Cr\$ 188.460.711,00 para Cr\$ 137.450.000,00. Tal assembléia ocorreu em data anterior a da alienação, Por isso deveria o custo ser reduzido em 27,06%. Dessa forma o custo unitário deve ser reduzido de 1,4479 para 1,0561, implicando um custo total Cr\$ 92.606.019,40, e o ganho de capital na alienação está demonstrado em cálculo anexo, bem como o imposto de renda a ele associado, na proporção das parcelas recebidas;

- que quanto ao pleito por perícia, os quesitos do contribuinte são irrelevantes para solução da lide, pelas seguintes razões:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

a) - o cálculo das folhas 156/157 estão corretos, mas simplesmente não atendem à disposição legal para a data da venda;

b) - o demonstrativo à fls. 144 seria adequado se não fossem as discrepâncias apontadas nos itens 39 e 40;

c) - o redutor pleiteado pelo impugnante não está amparado em lei para o caso da alienação de outros bens que não sejam os imóveis; e

d) - por fim, convertendo todos os valores de venda para UFIR, bem como o somatório dos valores de imposto lançado e imposto pago pelo contribuinte, a relação entre eles atinge 25%, obviamente a alíquota para o ganho de capital, se considerarmos as penalidades e juros moratórios, atinge 53%, mas este não decorre da tributação do imposto de renda somente, mas sim das penalidades devidas pelo inadimplemente da obrigação tributária.

- que ressalte-se que a perícia, com os quesitos solicitados, nenhum dado traria que já não se pudesse obter pelo compulsar dos autos na fase em que se encontram; não é necessário comprovar a correção dos cálculos somente sob o aspecto matemático, e tampouco a perícia pode levar a avaliação do custo de aquisição corrigido por método diverso do legalmente exigido;

- que no tocante a variação patrimonial a descoberto, a comprovação do valor de rendimentos sujeitos a tributação exclusiva na fonte que a contribuinte traz ao processo (fls. 56), Cr\$ 37.455.791,06, realmente já supre as origens o bastante para cobrir as aplicações realizadas. Dessa forma inexistente variação patrimonial a descoberto naquele período;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que finalmente, com base no inciso II do AD(N)-SRF-COSIT n.º 1/97, que se origina do disposto na alínea c do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, as penalidades de 100% aplicadas sobre os tributos cujos fatos geradores ocorreram em 1992, devem ser reduzidas para 75% em virtude do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 tê-las tornado menos gravosas a partir de 1997.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
REVISÃO DO LANÇAMENTO**

- Comprovada a existência de sentença em ação de alimentos provisionais, é correta a dedução dos valores deduzidos que a ela se referem.

- Juros recebidos e não tributados devem ser lançados no exercício referente à sua percepção, indevido o lançamento realizado no exercício seguinte.

- A legislação vigente à época dos fatos geradores previa a utilização do custo médio ponderado na avaliação do custo de aquisição de ações, devendo este custo, corrigido e comprovado, ser utilizado na apuração do ganho de capital se existe a possibilidade da apuração, e não o custo zero.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/05/97, conforme Termo constante às folhas 58/61, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/06/97), o recurso voluntário de fls. 62/77, instruído pelos documentos de fls. 78/82, no qual demonstra total irresignação contra parte da decisão supra ementada, referente a alienação das ações, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que como se depreende da ementa, a douda decisão recorrida deu parcial procedência à impugnação do ora recorrente no que concerne à tributação dos juros, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

mal endereçadas no tocante ao exercício de sua percepção, no que concerne aos valores da pensão alimentícia judicialmente acordada ou decidida, e no que concerne aos cálculos dos supostos ganhos de capital nas alienações de ações de junho e julho de 1989. A prova produzida é mais que robusta para o acolhimento das razões da impugnação e sua manutenção mediante a confirmação da decisão como o não provimento do recurso de ofício. É o que se requer, desde já, no particular;

- que no entanto, embora acolhendo em parte as ponderações do impugnante no que se refere às alienações de ações no ano calendário de 1991, o critério utilizado pela ilustrada autoridade recorrida não atende ao que permite ou prevê a legislação de regência;

- que quanto às alegações de ilegitimidade dos lançamentos sobre supostos ganhos de capital, a douda decisão afastou a possibilidade de exame das denunciadas inconstitucionalidades, asseverando não ser seara de labor dos órgãos do contencioso fiscal;

- que sensível modificação ocorreu no sistema jurídico nacional, com a promulgação da Constituição de 1988, com conseqüências, inclusive nos procedimentos referentes ao contencioso fiscal. É que agora, por comando imperativo do art. 5º, inciso LV, ao sujeito passivo de qualquer processo judicial ou administrativo são asseguradas as garantias do devido processo legal, da ampla defesa, e dos meios inerentes à sua efetivação. Ora, se determinada norma jurídica fulcrante de qualquer procedimento fiscal estiver eivada do vício inafastável de inconstitucionalidade, essa prejudicial deve ser analisada como preliminar, pena de se estar navegando no ilícito para que lá' adiante se anule todo o processado. Por tais motivos, o recorrente pede vênua para renovar suas alegações a fim de que delas conheça este Egrégio Conselho;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

- que é inconstitucional a legislação que instituiu a tributação pelo imposto sobre a renda relativamente aos supostos ganhos de capital na alienação eventual de ações incorporadas ao patrimônio da pessoa física há mais de cinco anos da data da vigência da lei, ou até incorporados no curso de sua vigência;

- que a inexistência de norma tributária válida para sustentar a pretensão fiscal deve ser apreciada preliminarmente às demais alegações de mérito. É cediço que a norma tributária para produzir efeitos legítimos deve ter ingressado no sistema jurídico antes do surgimento de qualquer fato que integre o conjunto de elementos da situação eleita pelo legislador fiscal, exceto dispositivos específicos em contrário;

- que admitindo-se, para argumentar, que a Lei n.º 7.713/88 tivesse criado uma exação tributária constitucional (ganhos eventuais na alienação de bens patrimoniais da pessoa física), e, admitindo-se mais que os órgãos do contencioso administrativo não possam eximir-se de aplicar a lei ordinária questionada constitucionalmente, ainda assim, podem e devem apreciar a alegação de que não há norma infraconstitucional idônea a incidir sobre a suposta alienação de ações do recorrente, com ganhos positivos, face ao princípio da irretroatividade ampla que emerge do art. 150, III, "a", da Constituição. A norma da Lei n.º 7.713, de 22/12/88, somente poderia alcançar bens adquiridos e alienados depois de janeiro de 1989;

- que além dessa inconstitucionalidade, a malsinada legislação não atende ao preceito constitucional que outorga à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no art. 153, III. O conceito de renda, por outra, não fica ao alvedrio do legislador ordinário, mas deverá ater-se, com rigor, ao conceito deduzido dos dispositivos do art. 43, do CTN, indelevelmente subordinadas ao requisito de acréscimo patrimonial decorrente do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Os demais acréscimos patrimoniais admissíveis como inclusos no conceito de renda ou proventos, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

alcançam as eventuais alienações de parcelas do patrimônio da pessoa física. Tais eventos, a par de representarem mera transmutação da natureza do patrimônio, por eventuais, sequer contém a qualidade de periodicidade, também ínsita no conceito de renda;

- que requer, pois, sejam acolhidas e examinadas as questões prejudiciais, como supra aduzido, para declarar a inexistência de norma idônea, "in casu", e, em decorrência, dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para reconhecer a inocorrência do fato gerador da exação malsinada, com a improcedência total da ação fiscal na parte que foi mantida na douda decisão de primeiro grau;

- que no caso, deverá ser descaracterizada a suposta infração à lei tributária, vez que o recorrente, além de ter recolhido a maior parte do imposto, não infringiu qualquer norma que se lhe aplicava. Em conseqüência, nenhuma penalidade deverá subsistir. Mesmo que se admitisse a existência do tributo, em razão das diversas formas de cálculo possíveis na apuração dos ganhos de capital na alienação de ações de há muito incorporadas ao patrimônio da pessoa física, ainda assim, mediante a aplicação, pelos ilustrados julgadores dessa segunda instância do contencioso, do princípio da equidade, a penalidade há de ser dispensada;

- que não houve falta de recolhimento, nem falta de declaração, nem declaração inexata, pelo ora recorrente. A declaração dos ganhos de capital foi tempestiva, os ganhos foram apurados segundo critérios não afrontosos e nenhum dispositivo específico (a diferença de resultado decorre apenas de uso de uma das diversas opções oferecidas pelas normas legais), não podendo sequer ser argüida declaração inexata. Por oportuno, o próprio legislador, posteriormente, esclareceu caber ao titular dos bens incorporados a seu patrimônio pessoal dar-lhe o valor de mercado, para efeitos de apuração de seu custo de aquisição, a ser utilizado na eventual alienação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

- que renova o recorrente suas discordâncias quanto aos critérios de utilização de índices de atualização monetária e cômputo de juros moratórios, em face do que dispõe o art. 17, do decreto n.º 70.235/72, na sua atual redação. Em razão de tal comando, não deverá ser admitida a utilização da TR ou TRD, instituídas pela Lei n.º 8.177, de 01/03/91, já que possuem natureza de taxa de remuneração das aplicações financeiras, e não de índice de atualização monetária;

- que manifesta ainda sua discordância quanto à aplicação da UFIR, instituída pela Lei n.º 8.383, de 31/12/91, pois esta Lei, efetivamente somente foi publicada no DOU de 02/01/92, quando circulou, como é fato notório e não carece ser provado. Como se trata "in casu", de tributo sujeito ao princípio da anterioridade, eventual débito vencido passa incólume durante todo ano de 1992, sem atualização monetária. A UFIR, no caso, somente poderia ter sido utilizada a partir de 01/01/93;

- que a divergência surge a partir dos eventos de 30/10/78. O ora recorrente, na sua tabela, arrolou a aquisição de 903.118 ações, e a autoridade informadora, desdobrou esse montante em dois: um, de 231.953 ações adquiridas a título gratuito em 30/10/78, e outro, de 671.165, adquiridas em 31/10/78, a Cr\$ 65,00 cada. No entanto, logo a seguir, mantém, no seu anexo, como se fossem as ações, mais 138.763, também a título gratuito. Sucede que esse montante, embora tivesse sido arrolado pelo impugnante como adquiridas na AG de 18/01/79, efetivamente está incluído no lote de 671.165 ações, adquirido a Cr\$ 65,00 cada. Por isso, no anexo ora juntado, o montante adquirido pelo recorrente em 31/10/78 eleva-se a 809.928 ações, a Cr\$ 65,00 cada (671.165 + 138.763). Em consequência, foram refeitos os cálculos, para ser encontrado o custo médio ponderado de 1,5887 e não de 1,4479, em fevereiro de 1988, conforme consta do processo fiscal;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

- que o recorrente aduz que, para o recebimento de valores no dia 31/01/92, se utilizada a UFIR, como índice de atualização na apuração do imposto devido, deverá ser a UFIR diária correspondente a esse dia, ou seja, Cr\$ 726,92 e não a UFIR mensal, ou seja, Cr\$ 597,06, correspondente ao 1º do referido mês, alterando-se, no particular, o cálculo apresentado pela decisão recorrida.

Em 26 de agosto de 1997, a Procuradora da Fazenda Nacional Dr.^a Jussara Ayala Guedes, representante legal da Fazenda Nacional credenciada junto a Delegacia da receita federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, apresenta, às fls. 84/86, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar de nulidade.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito tão somente ao item n.º 02 do Auto de Infração - Ganhos na Alienação de Quotas/Ações não Negociadas em Bolsa - sendo que os itens 01 (Juros Recebidos de Pessoa Jurídica) e 03 (Glosa de Dedução de Pensão Judicial) a autoridade singular deu provimento a peça impugnatória do suplicante. Reclama, ainda, o suplicante quanto a aplicação da TRD como juros de mora, aplicação dos acréscimos legais, UFIR como fator de indexação, e data de conversão para UFIR.

Inicialmente o suplicante ataca os dispositivos da Lei n.º 7.713/88 que instituiu o ganho de capital sobre quota/ação. Para tanto, entende que é inconstitucional a legislação que instituiu a tributação pelo imposto de renda relativamente aos supostos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

ganhos de capital na alienação eventual de ações incorporadas ao patrimônio da pessoa física há mais de cinco anos da data da vigência da lei, ou até incorporados no curso de sua vigência.

Os Membros desta Quarta Câmara entendem que quanto, a discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Não há como quer a recorrente violação ao princípio constitucional citado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal), posto que a alegação de presumíveis inconstitucionalidades da legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, justamente pelo argumento que os órgãos e poderes têm e exercem jurisdição no limite de sua competência.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Por outro lado, não cabe falar de direito adquirido em relação a isenção tampouco invocá-la por analogia. A isenção há de ser sempre decorrente de lei que lhe especifique as condições e requisitos para a concessão (CTN art. 176), devendo ser literal a interpretação desta (CTN, art. 111, inc. II), podendo, ainda, ser revogada por lei a qualquer tempo (CTN, art. 178). Tem-se, ainda, que o artigo 105 do CTN preceitua que a legislação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, estando, portanto, a alienação em discussão, inquestionavelmente sujeita às disposições da Lei n.º 7.713/88.

A não-incidência de imposto nas alienações de quaisquer participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no artigo 4º, letra "d" do Decreto-lei n.º 1.510/76, foi literalmente revogada pelo artigo 58 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Convém, ainda, ressaltar que a não-incidência de tributos pode ser interpretada de duas formas, uma por força constitucional (imunidade) e outra por força de legislação tributária (isenção). A verdadeira não-incidência é a constitucional, que veda a incidência de tributos definitivamente. A isenção, embora não se aplique ao imposto por benefício legal, está sujeita a condições que a revoguem.

Assim, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever "as hipóteses de incidência" do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

realizar ou não o fato ou situação. Porém se este realiza a situação, incide compulsoriamente na obrigação legal.

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da "hipótese de incidência", mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrável na hipótese é que pode nascer a obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Neste contexto, passo ao exame da questão principal da lide em julgamento.

Para a análise da tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, cabe lembrar que o art. 3º da Lei n.º 7.713/88 define sobre quais rendimentos incide o imposto de renda e entre eles está incluído o ganho de capital na alienação de bens e direitos.

É entendimento pacífico nesta Câmara que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

No que se refere ao custo de aquisição dos bens e direitos o art. 16 e parágrafos da Lei n.º 7.713/88, regulam a questão, conforme transcrevemos abaixo:

"Art. 16 - O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do Imposto sobre a Transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto sobre a Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º - O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º - O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º - No caso de participações societárias resultante de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributado na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º - O custo é considerado igual a 0 (zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos neste artigo."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Assim, é de se entender que o custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens e que o custo é considerado igual a 0(zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos na legislação.

Alega o suplicante na peça recursal " que a divergência surge a partir dos eventos de 30/10/78. O ora recorrente, na sua tabela, arrolou a aquisição de 903.118 ações, e a autoridade informadora, ~~desdobrou esse montante em dois: um, de 231.953 ações adquiridas a título gratuito em 30/10/78, e outro, de 671.165, adquiridas em 31/10/78, a Cr\$ 65,00 cada. No entanto, logo a seguir, mantém, no seu anexo, como se fossem as ações, mais 138.763, também a título gratuito. Sucede que esse montante, embora tivesse sido arrolado pelo impugnante como adquiridas na AG de 18/01/79, efetivamente está incluído no lote de 671.165 ações, adquirido a Cr\$ 65,00 cada. Por isso, no anexo ora juntado, o montante adquirido pelo recorrente em 31/10/78 eleva-se a 809.928 ações, a Cr\$ 65,00 cada (671.165 + 138.763). Em conseqüência, foram refeitos os cálculos, para ser encontrado o custo médio ponderado de 1,5887 e não de 1,4479, em fevereiro de 1988, conforme consta do processo fiscal."~~

Dos autos nota-se que a fiscalização se baseou no § 4º do art. 16 da Lei n.º 7.713/88 para considerar como sendo zero o valor de aquisição, entendendo não haver possibilidade de determinar o custo por nenhuma das formas previstas naquele artigo, ou seja, o suplicante não teria encontrado forma de comprovar os custos das aquisições com os documentos apresentados até o lançamento.

Por sua vez, a autoridade singular entendeu que os dados constantes da planilha apresentada pelo suplicante às fls. 144 do processo original de n.º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

11080.010506/93-09 (Recurso de Ofício), deveriam encontrar arrimo em documentação comprobatória dos valores lá apontados, contudo, após análise desses dados e dos documentos obtidos com o contribuinte e mais aqueles decorrentes da diligência solicitada aceitou em parte os argumentos apresentados, realizando o cálculo do custo pela média ponderada.

Entendo que a autoridade singular agiu corretamente, tendo em vista a legislação da época da aquisição das ações (31/10/78) não determinava a tributação da alienação das mesmas e a manutenção dos comprovantes de aquisição era somente necessária para dar lastro a declaração de bens e direitos referente àquele exercício. Assim, o contribuinte não tinha a obrigação de mantê-los indefinidamente.

Nota-se às fls. 145/146 do processo original de n.º 11080.010506/93-9 que em 30/10/77 possuía 386.589 ações de saldo; e em 18/01/79 possuía 1.428.470 ações de saldo, onde se conclui que adquiriu neste período 1.041.881 ações, que vem corroborar com o alegado pelo suplicante que 231.953 ações decorrem de aumento de capital social decorrente de incorporação de lucros e reservas e o saldo de 809.928 ações decorrem da aquisição realizada em 31/10/78 pelo valor de Cr\$ 65,00 cada uma.

Desta forma é de se aceitar os cálculos efetuados às fls. 79/80, devendo se excluído da tributação os seguintes valores: Cr\$ 7.316.578,54 (50.597.049,77 - 43.280.471,23), referente a janeiro de 1991; Cr\$ 2.775.541,91 (19.193.138,10 - 16.417.596,19), referente a janeiro de 1992; Cr\$ 5.173.351,52 (35.774.370,33 - 30.601.018,81), referente a maio de 1992; Cr\$ 7.520.944,42 (52.008.041,91 - 44.487.097,49), referente a julho de 1992. Devendo, ainda, ser compensado o valor recolhido a maior de imposto de renda, relativo ao fato gerador 12/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Por outro lado, não pode prosperar o argumento do suplicante que não houve falta de recolhimento, nem falta de declaração, nem declaração inexata, para solicitar exclusão dos acréscimos legais, aplicada sobre o ganho de capital decorrente da alienação das ações, já havia dificuldade de apurar, com rigor, o custo das ações em razão dos títulos terem sido adquiridos a partir de 1959, e que sua eventuais alienações gozavam de isenção absoluta até 31/12/76, e isenção condicionada à sua manutenção por mais de cinco anos, até 31/12/88, não havendo nenhuma obrigação acessória tributária de manter a documentação de compra ou aquisição por mais de cinco anos.

Ora, é evidente que a forma de cálculo utilizada pelo mesmo não se coaduna com a orientação administrativa, nem com as disposições legais contidas no art. 16 e seus parágrafos da Lei n.º 7.713/88. O Fisco não pode ser responsabilizado pela dificuldade do suplicante apurar, com exatidão, o custo das ações. Se dificuldades havia, para proceder o cálculo, deveria, então, procurar o órgão da Receita Federal que jurisdiciona a sua região para solicitar esclarecimentos, entretanto preferiu efetuar os cálculos por conta e risco, recolhendo imposto a menor, sendo justo que sobre esta diferença incida os acréscimos legais previstos na legislação de regência.

Também, não milita a favor do suplicante o argumento de que a Lei n.º 8.383/91, que trata da UFIR, teria vigência somente a partir de 02/01/93, já que fora publicada somente em 01/01/92.

A nossa Carta Magna estabelece em seu artigo 150, inciso III, alínea "b", que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios apenas cobrar ou majorar tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Ora, a exigência da correção monetária não se constitui em majoração dos tributos, mas sim mera atualização do crédito tributário, destinada a ajustá-lo em função da variação do poder aquisitivo da moeda, não se aplicando a ela, portanto, o princípio da anualidade.

Da mesma forma não procede o argumento de que para o recebimento da valores no dia 31/01/92, seja utilizada a UFIR Diária, como índice de atualização na apuração do imposto devido, ao invés da UFIR Mensal, por ser esta a indexação definida em vigente à época do lançamento para período posterior a dezembro de 1991.

Quanto as penalidades aplicadas se faz necessário a sua adaptação, tendo em vista o inciso II do AD(N)-SRF-COSIT n.º 1/97, que se origina do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Assim, as penalidades de 100% aplicadas sobre os tributos devem ser reduzidas para 75% em virtude do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 tê-las tomado menos gravosas a partir de 1997.

Se faz necessário, ainda, corrigir a aplicação do encargo da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão n.º CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218. Recurso Provido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para: I - excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 7.316.578,54, referente a janeiro de 1991; Cr\$ 2.775.541,91, referente a janeiro de 1992; Cr\$ 5.173.351,52, referente a maio de 1992; e Cr\$ 7.520.944,42, referente a julho de 1992, bem como encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991; II - reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998



NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator-designado

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão principal versada nestes autos consiste em se estabelecer a incidência ou não do tributo, com base na lei 7.713/ 88, sobre ganhos de capital na alienação de ações, cujo tempo de subscrição ou aquisição já ultrapassara 5 (cinco) anos durante a vigência do Decreto Lei n.º 1.510/76.

Entendeu o ilustre relator que a não incidência do imposto nas alienações de quaisquer participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no art. 4.º, letra "d" do Decreto Lei n.º 1510/76, foi literalmente revogada pelo Art. 58 da Lei n.º 7.713/88 e, portanto, o simples fato da alienação ter ocorrido após a revogação da Decreto Lei n.º 1.510/76, muito embora já preenchida a condição nele prevista (subscrição ou aquisição há mais de 5 anos), o ganho de capital resultante estaria sujeito à tributação por força do Art. 3.º da Lei n.º 7.713/88.

Nesse aspecto e em que pese a admiração e respeito que dedico ao Conselheiro Relator, com o qual convivo nesta casa há longos anos, permito-me divergir de seu entendimento vez que, no caso presente, parece-me marcar presença a figura do "Direito Adquirido".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.006191/97-10
Acórdão n.º : 104-16.544

Nessa direção, passo a transcrever a legislação pertinente a matéria submetida a este Colegiado:

Decreto Lei n.º 1.510/76

“Art. 4.º. Não incidirá o imposto de que trata o art. 1.º:

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação.”

Lei n.º 7.713/88

Art. 3.º. O imposto incidirá sobre o rendimento, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14º desta Lei.

“Par. 3.º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes da alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.”

Constituição Federal

Art. 5.º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Inc. XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Lei de Introdução ao Código Civil

Art. 6.º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Par. 2.º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Código Civil

Art. 74. Na aquisição dos direitos se observarão estas regras:

Par. Único - Chama-se deferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não deferido, quando se subordina a fatos ou condições fálveis."

Sendo certo que as participações societárias já haviam sido adquiridas ou subscritas há mais de 5 anos durante a vigência do Decreto Lei n.º 1.510/76, tinha seu titular o direito de aliená-las a qualquer tempo, sem a incidência do tributo sobre eventuais ganhos.

Sem dúvida, estamos diante de um direito subjetivo, completamente disponível ao seu titular, que poderia exercitá-lo independentemente de fato superveniente eis que cumpridas as condições para sua aquisição.

Como direito subjetivo, que é, caso houvesse a alienação durante a vigência do Decreto Lei teríamos um direito consumado, caso não exercido e vindo lei revogatória, hipótese dos autos, transformou-se em direito adquirido, vez que exercitável segundo a vontade única de seu titular.

Resumidamente, pode-se afirmar que "Direito Adquirido" é aquele que seu titular pode exercer, o que se ajusta perfeitamente à questão fiscal trazida a deslinde, em perfeita harmonia com as disposições contidas no art. 6.º da Lei de Introdução ao Código Civil e no Art. 74 do próprio Código Civil que, evidentemente, não poderiam estar divorciados da garantia estampada no Art. 5.º da Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Essa mesma matéria já foi apreciada pela Egrégia Sexta Câmara deste Conselho, resultando no Acórdão n.º 106-09.213, assim ementado:

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4.º do Decreto-lei n.º 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido.

Recurso Provido."

Quando da fundamentação desse Acórdão (parte), que adoto integralmente, o ilustre Conselheiro Genésio Deschamps, seguido pela maioria de seus pares, assim enfrentou a controvérsia:

Verbis:

"É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo.

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter e não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, pág. 190), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa:

..... não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por motivo fático (não jurídico).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.006191/97-10
Acórdão nº. : 104-16.544

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. E essa aquisição (do direito) dá o direito de exercê-la, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança n.º 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18.03.65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luís Galotti (RDA 82/186), dizendo respeito a aposentadoria de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pág. 191):

"Aí é que, data vênia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmutar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta.

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque, assim quando pioradas pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez que o fazerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhando, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo."

Cumpram ainda ressaltar que este mesmo Acórdão (106-09.213), decidido por maioria e portanto sujeito à recurso para a C.S.R.F., quando submetido ao Procurador da Fazenda, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, mereceu dele o seguinte despacho:

E.T. - Sr. Presidente, deixo de formular recurso tendo em vista que, conforme fartamente demonstrado no voto vencedor, a legislação que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : 104-16.544

embasa o lançamento (Lei n.º 7.713/88) não se aplica à espécie dos autos, tendo em vista que a mesma encontra-se amparada pelo direito adquirido, posto que a situação jurídica de não incidência já se encontrava "deferida", conforme descreve o artigo 74, par. único, do Código Civil Brasileiro (na mesma linha, ainda que sem menção deste dispositivo, o pronunciamento do STF à página 15 do Acórdão)."

Desta forma, plenamente convencido que o Par. 3.º do Art. 3.º da Lei n.º 7.713/88 não alcança as situações já definidas na vigência e termos do art. 4.º letra "d" do Decreto Lei n.º 1.510/76, meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998


REMIS ALMEIDA ESTOL